

# **Missbrauchsvermeidung und Steuervergünstigungen im Lichte des Europarechts**

– Tagungsskript anlässlich des Hamburger Forums für Unternehmensteuerrecht 2012 –

*von Dr. Jens Schönfeld, Bonn*

## **A. Missbrauchsvermeidung und EU-Recht**

### **I. Allgemeines**

Das Problem der Missbrauchsvermeidung gehört mit zu den schillerndsten Problemen des Steuerrechts. Bevor man sich allerdings der Frage nähert, inwieweit die Missbrauchsvermeidung im Steuerrecht EU-rechtlich zulässig ist, sollte man sich vergegenwärtigen, was überhaupt unter dem Begriff des Missbrauches zu verstehen ist.

#### **1. Missbrauchsbegriff**

Außerhalb des Steuerrechts wird mit „Missbrauch“ im Allgemeinen ein funktionswidriger Treu und Glauben widersprechender Gebrauch einer Sache oder eines Rechtes beschrieben.<sup>1</sup> Darin kommt bereits zum Ausdruck, dass es im Kern darum geht, ein gewährtes Recht zweckwidrig zu gebrauchen. Der Missbrauchsbegriff im deutschen Steuerrecht setzt dieses Verständnis noch wesentlich detaillierter um. Danach setzt Missbrauch eine rechtliche Gestaltung voraus, die gemessen an dem angestrebten Ziel unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe nicht gerechtfertigt werden kann.<sup>2</sup> Darin kommt insbesondere zum Ausdruck, dass das Steuerrecht einem zivilrechtlichen Subsumtionsvorschlag nicht folgt, wenn die Gestaltungsmöglichkeiten des Zivilrechts ausschließlich dazu genutzt werden, Steuern zu mindern und dieses Ziel durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe nicht gerechtfertigt werden kann. In einem ähnlichen Sinne

---

<sup>1</sup> Vgl. *Brockhaus/Wahrig*, Deutsches Wörterbuch, Band IV (K-OZ), 1982, S. 688.

<sup>2</sup> Vgl. zB BFH v. 17.11.1999, I R 11/99, BStBl. II 2001, 822, mwN.

versteht auch das Europäische Steuerrecht den Missbrauch. Danach ist eine missbräuchliche Praktik jede rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltung, die zu dem Zweck errichtet wird, der Steuer zu entgehen, die normalerweise für durch Tätigkeiten im Inland erzielte Gewinne geschuldet wird.<sup>3</sup> Im Kern geht es also dem europäischen Missbrauchs begriff darum, dass die vom EU-Recht gewährten Grundfreiheiten nicht ihrem eigentlich Zweck entsprechend genutzt werden, nämlich die europäischen Teilmärkte gegenseitig zu durchdringen, sondern nur deshalb in Anspruch genommen werden, um der in einem Mitgliedstaat erhobenen Steuer zu entgehen.

## 2. Missbrauchsbekämpfungsvorschriften

Vor dem Hintergrund dieses Missbrauchsbegriffes kann man sich sodann der Frage zuwenden, wie und auf welchen Rechtsgrundlagen das deutsche Steuerrecht missbräuchliche Praktiken zu verhindern sucht. Dabei hat man zu unterscheiden zwischen der allgemeinen Missbrauchs bekämpfungsvorschrift des § 42 AO einerseits und den typisierenden Missbrauchs bekämpfungsvorschriften andererseits. In diesem Zusammenhang ist deutlich zu erkennen, dass es der Gesetzgeber (auch bedingt durch die zurückhaltende Anwendung von § 42 AO durch die Rechtsprechung) bevorzugt, missbräuchliches Verhalten zu typisieren und steuerlich entsprechend zu sanktionieren. Im Internationalen Steuerrecht sind insbesondere zu nennen die Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 bis 14 AStG, der Switch-over von der DBA-Freistellung zur Anrechnung nach § 20 Abs. 2 AStG, die Einkünftekorrektur bei verbundenen Unternehmen gemäß § 1 AStG, die Anti-treaty-shopping und Anti-directive-shopping Regelung des § 50d Abs. 3 EStG sowie die Regelung zur Vermeidung von sog. „weißen Einkünften“ aufgrund von DBA-Qualifikationskonflikten nach § 50d Abs. 9 EStG. Die Aufzählung könnte weiter fortgesetzt werden, es sollen hier nur die praktisch wichtigsten Vorschriften genannt werden.

## 3. EU-rechtliche Zulässigkeit von Missbrauchsbekämpfungsvorschriften

Wie sieht es nun aber mit der EU-rechtlichen Zulässigkeit von Missbrauchs bekämpfungsvorschriften aus.<sup>4</sup> Beginnen wir mit den typisierenden Missbrauchs bekämpfungsvorschriften.

---

<sup>3</sup> Grundlegend EuGH v. 12.09.2006, C-196/04, Cadbury Schweppes, Slg. 2006, I-7995, Tz. 55.

<sup>4</sup> Aus der großen Zahl der Beiträge dazu vgl. aus jüngerer Zeit zB *Bergmann*, StuW 2010, 246; *Thiele*, IStR 2011, 452, jeweils mwN.

Sind diese nicht diskriminierend bzw. nicht beschränkend, so sind diese Vorschriften uneingeschränkt zulässig. Dies ist auch in der Sache nachvollziehbar, weil die EU-Grundfreiheiten nur dann die Anwendung einer nationalen Vorschrift hindern, wenn eine Diskriminierung oder eine Beschränkung dieser Grundfreiheiten gegeben ist.<sup>5</sup>

Auch diskriminierende Missbrauchsbekämpfungsvorschriften sind grundsätzlich zulässig. Bis zur Entscheidung des EuGH in der Rechtssache „Cadbury Schweppes“ war diese Einsicht allerdings nicht selbstverständlich. Bis dahin ging man davon aus, dass typisierende Missbrauchsbekämpfungsvorschriften *per se* unzulässig sind. Mit der Entscheidung in der Rechtssache „Cadbury Schweppes“ stellte der EuGH allerdings klar, dass auch typisierende Missbrauchsbekämpfungsvorschriften grundsätzlich zulässig sind. Die Grenze ist jedoch das EU-rechtliche Verhältnismäßigkeitsgebot, dh die typisierende Maßnahme darf nicht über das hinausgehen, was zur Zielerreichung erforderlich ist. Der EuGH folgert daraus, dass der Steuerpflichtige in jedem Einzelfall die Möglichkeit haben muss, den typisierten Missbrauchsvorwurf zu widerlegen (Stichwort: „wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit“).<sup>6</sup> Denn gelingt ihm dieser Nachweis, ist auch die Anwendung einer (typisierenden) Missbrauchsbekämpfung nicht erforderlich.

Auch die allgemeine Missbrauchsbekämpfungsvorschrift des § 42 AO ist EU-rechtlich uneingeschränkt zulässig. Dies ist in der Sache auch nachvollziehbar, weil § 42 AO jedenfalls von seinem Wortlaut her eine nicht-diskriminierende Regelung ist. Hinzuweisen ist aber darauf, dass in der praktischen Rechtsanwendung kein unterschiedliches Missbrauchsverständnis in Abhängigkeit davon zugrunde gelegt werden darf, ob es um einen inländischen oder um einen grenzüberschreitenden Sachverhalt geht. Wird ein solcher Unterschied gemacht, und zwar zu Lasten des grenzüberschreitenden Sachverhalts, dann kann diese Rechtsanwendungspraxis sehr wohl gegen die EU-Grundfreiheiten verstoßen mit der Folge, dass der Steuerpflichtige wiederum den Nachweis führen können muss, dass die von ihm gewählte Gestaltung keine rein künstliche Konstruktion, bar jeder wirtschaftlichen Realität ist.

---

<sup>5</sup> Vgl. zB EuGH v. 6.12.2007, C-298/05, Columbus Container, Slg. 2007, I-10451.

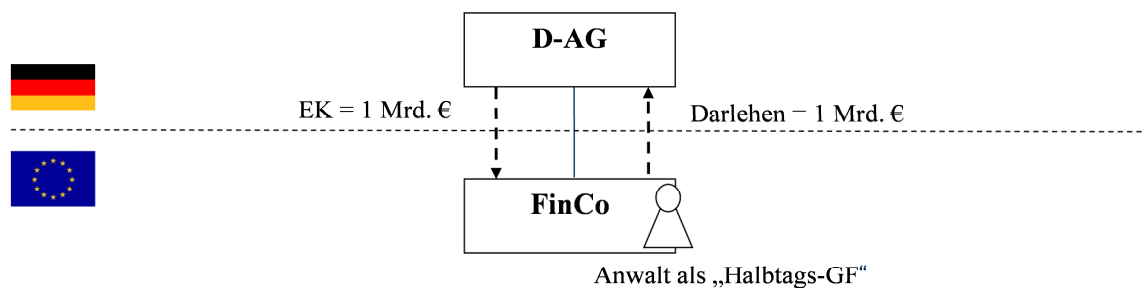
<sup>6</sup> Vgl. EuGH v. 12.09.2006, C-196/04, Cadbury Schweppes, Slg. 2006, I-7995, Tz. 60 ff.

Hinzuweisen ist ferner darauf, dass das EU-Recht zT ausdrückliche Missbrauchsbekämpfungsvorbehalte zugunsten der mitgliedstaatlichen Gesetzgeber enthält (zB Art. 1 Abs. 2 Mutter-Tochter-Richtlinie).

## II. Fallmaterial

Das vorstehende allgemeine Verständnis soll anhand der nachfolgenden Beispiele konkretisiert werden:

### 1. Fall 1: „Die substanzschwache Finanzierungsgesellschaft“



**Sachverhalt:** Die deutsche D-AG ist alleinige Gesellschafterin der innerhalb der EU ansässigen FinCo. Letztere Gesellschaft unterliegt mit ihren Zinseinkünften einer Besteuerung von 5%. Dies bringt den Vorstand der D-AG auf die Idee, die FinCo mit einem Eigenkapital iHv 1 Mrd. € auszustatten, welches der D-AG unmittelbar als langfristiges Darlehen zurückgegeben werden soll. Zur Abwicklung der Transaktion soll die FinCo in ihrem Ansässigkeitsstaat einen Raum in einer Anwaltskanzlei anmieten, den sie sich mit anderen Gesellschaften teilt. Einer der Anwälte soll zum Geschäftsführer der FinCo berufen werden, der die nötigen Dokumente ausfertigt, dann aber eigentlich nicht mehr viel zu tun hat. Der Steuerberater Theo Vorsicht meint, der Plan könnte daran scheitern, dass die niedrigbesteuerten Zinsen der Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7-14 AStG unterliegen. Zu Recht?

**Lösungsvorschlag:** Es ist in der Tat so, dass die Zinsen als niedrigbesteuerte, passive Einkünfte der sog. Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7-14 AStG unterliegen, dh die D-AG die von der FinCo erzielten Zinsen zu besteuern hat, und zwar unabhängig davon, ob diese

Einkünfte bereits ausgeschüttet wurden oder nicht. Da die Hinzurechnungsbesteuerung nur gegenüber ausländischen, nicht aber auch gegenüber inländischen Kapitalgesellschaften erfolgt, liegt es auf der Hand, dass darin eine Beschränkung der EU-Grundfreiheiten zu sehen ist. Bei wesentlichen Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften wird es in erster Linie um eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit gehen, ansonsten um eine solche der Kapitalverkehrsfreiheit. Es nimmt deshalb auch kaum Wunder, dass der EuGH zur vergleichbaren Hinzurechnungsbesteuerung nach britischem Steuerrecht in der Rechtssache „Cadbury Schweppes“ entschieden hat, dass ein derartiger diskriminierender Durchgriff durch eine ausländische Kapitalgesellschaft gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt.<sup>7</sup> Wie bereits weiter oben gezeigt<sup>8</sup>, muss der betroffene Steuerpflichtige aber die Möglichkeit haben nachzuweisen, dass die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft keine künstliche Konstruktion ist, die bar jeder wirtschaftlichen Realität ist. Der deutsche Gesetzgeber hat dieses Erfordernis in § 8 Abs. 2 AStG versucht umzusetzen. Danach kann der inländische Steuerpflichtige die Hinzurechnungsbesteuerung dadurch vermeiden, dass er nachweist, dass die in einem EU/EWR-Staat ansässige Gesellschaft „einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit in diesem Staat nachgeht“.<sup>9</sup>

Im obigen Beispiel könnte dieser Nachweis durchaus schwer fallen. Denn mit dem Kriterium der tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit soll gerade der entscheidende Aspekt der Inanspruchnahme der Niederlassungsfreiheit zum Ausdruck gebracht werden. Oder anders formuliert: Der Steuerpflichtige muss nachweisen, dass er mit der Einschaltung der ausländischen Gesellschaft einen wirklichen wirtschaftlichen Niederlassungsvorgang in dem anderen Staat bewirken wollte. Es geht also um die von den EU-Grundfreiheiten zur Schaffung eines einheitlichen Binnenmarktes intendierte wirtschaftliche Verflechtung zu diesem anderen Staat. Das könnte hier durchaus problematisch sein, weil die ausländische Gesellschaft über nicht wirklich viel Personal verfügt und räumlich sowie von der Geschäftsausstattung her eher

---

<sup>7</sup> EuGH v. 12.09.2006, C-196/04, Cadbury Schweppes, Slg. 2006, I-7995; zu dieser Entscheidung vgl. *Gliniorz/Klattig*, NWB Fach 2, S. 9073; *Gosch*, BFH-PR 2006, 458; *Hahn*, IStR 2006, 667; *Hahn/Heß*, jurisPR-SteuerR 49/2006; *Johnson*, TNI 2006, 521; *Kleinert*, GmbHR 2006, 1055; *Köhler/Eicker*, DStR 2006, 1871; *Körner*, IStR 2006, 675; *Kraft/Bron*, IStR 2006, 614; *Lieber*, FR 2006, 993; *Sedemund*, BB 2006, 2119; *Sheppard*, TNI 2006, 164; *Strunk/Kaminski*, Stbg 2006, 588; *Thömmes/Nakhai*, NWB Fach 11a, S. 1065; *Wassermeyer*, DB 2006, 2050; *Wassermeyer/Schönfeld*, GmbHR 2006, 1065; *Wilke*, PISStB 2006, 244.

<sup>8</sup> Vgl. oben A. I. 3.

<sup>9</sup> Zu den zahlreichen Problemen im Rahmen der Anwendung von § 8 Abs. 2 AStG vgl. zB *Schönfeld* in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, § 8 AStG, Rz. 400 ff.

schwach erscheint. Hinzu kommt, dass die Gesellschaft eigentlich nur sehr wenige Geschäftsvorfälle abzuwickeln hat, nämlich die Gewährung von Eigenkapital in Höhe von 1 Mrd. EUR mit anschließender Rückgewährung eines Darlehens von wiederum 1 Mrd. EUR. Danach passiert nicht wirklich viel in der Gesellschaft. Es fallen zwar Zinsen an, die auch zu verbuchen sind, vielleicht gibt es auch Kontoauszüge, die abzuheften sind, von wirklichem wirtschaftlichen Leben wird man allerdings kaum sprechen können.

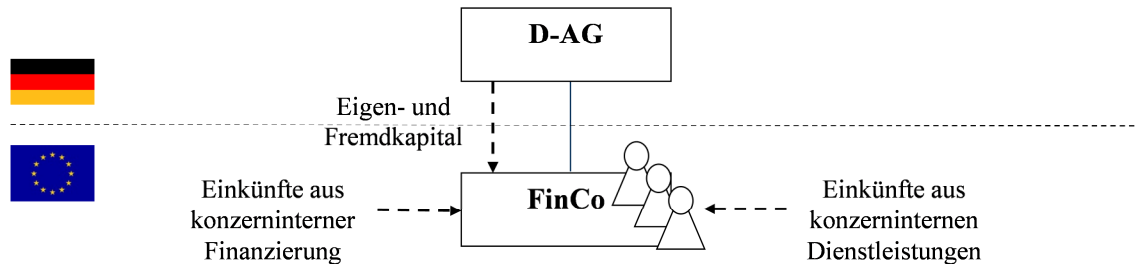
Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang allerdings darauf, dass der BFH in der Folgeentscheidungen zu „Columbus Container Services“ zum Ausdruck gebracht hat, dass die Voraussetzungen von § 8 Abs. 2 AStG gemessen an den EU-rechtlichen Vorgaben möglicherweise etwas zu eng sind, und dass bei Kapitalanlagentätigkeiten typischerweise nur wenig Substanz erforderlich ist.<sup>10</sup> Auch bei namhaften Vertretern im deutschen Schrifttum zeichnet sich eine Tendenz ab, bei mobilen Finanzierungsfunktionen einen nur geringen Umfang an wirtschaftlicher Substanz als ausreichend zu erachten.<sup>11</sup> Dies ist grds. auch sachgerecht, weil es diesen Funktionen immanent ist, nur wenig Substanz zu erfordern. Insoweit könnte eher eine theoretisch mögliche „Überausstattung“ einer Finanzierungsgesellschaft mit Substanz künstliche Züge annehmen. Man wird die weitere Entwicklung abwarten müssen.

---

<sup>10</sup> BFH v. 21.10.2009, I R 114/08, BStBl. II 2010, 774; v. 13.10.2010, I R 61/09, BStBl. II 2011, 249.

<sup>11</sup> So ausdrücklich *Gosch* in: FS Reiß, 2008, 597, 608; in diese Richtung auch *Schön* in: FS Reiß, 2008, 571, 589.

## 2. Fall 2: „Die substanzstärkere Dienstleistungsgesellschaft“

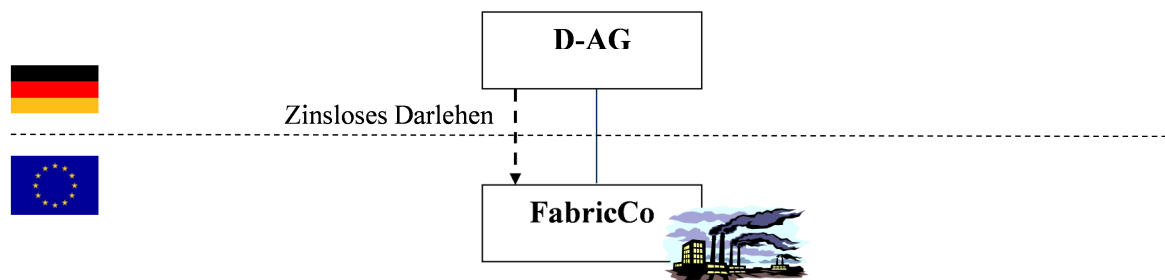


**Sachverhalt:** Der D-AG aus Fall 1 ist das Risiko der Hinzurechnungsbesteuerung doch zu hoch. Die FinCo soll daher die Funktion einer konzerninternen Finanzierungsgesellschaft übernehmen. Zusätzlich sollen verschiedene Dienstleistungsfunktionen bei der FinCo angesiedelt werden, die diese auf Basis von cost-plus im Konzern erbringt. Die FinCo soll einen eigenverantwortlich handelnden Manager sowie weitere zwei Mitarbeiter erhalten. Die FinCo soll eigene Büroräume mit vollständiger Infrastruktur in ihrem Ansässigkeitsstaat anmieten. Besteht auch jetzt die Gefahr der Hinzurechnungsbesteuerung?

**Lösungsvorschlag:** In diesem Fall liegt es mit der Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung anders: Die D-AG kann sehr wohl nachweisen, dass die FinCo einer eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht. Zum einen erbringt die Gesellschaft entsprechende Dienstleistungen im Konzern, zum anderen übernimmt sie auch die konzerninterne Finanzierung in der Gruppe. Zudem verfügt sie über entsprechende Büroräume mit vollständiger Infrastruktur und über entsprechende Mitarbeiter. Es kann daher eigentlich kein Zweifel bestehen, dass die Anwendung der §§ 7-14 AStG entweder durch § 8 Abs. 2 AStG oder, falls dieser zu eng ist, unmittelbar durch die Anwendung der EU-Grundfreiheiten gehindert ist. In der Praxis zeigt sich zwar, dass sich die Finanzverwaltung insbesondere im Umgang mit konzerninternen Finanzierungsgesellschaften nach wie vor schwer tut. Nach der Schlussentscheidung des BFH in der Rechts-

sache „Columbus Container Services“<sup>12</sup> dürfte aber kein Zweifel mehr bestehen, dass derartige Finanzierungsgesellschaften den Schutz der Grundfreiheiten genießen.

### 3. Fall 3: „Das zinslose Darlehen“



**Sachverhalt:** Die D-AG aus Fall 1 ist auch alleinige Anteilseignerin der in der EU ansässigen FabricCo, die über ausreichend Eigenkapital verfügt. Für die Erweiterung einer Produktlinie gewährt die D-AG der FabricCo ein zinsloses Darlehen iHv 1 Mio. EUR zum 1.1.2010. Nach ausländischem Recht wird das Darlehen als Fremdkapital anerkannt. Ein fremdüblicher Zins hätte 5% p.a. betragen. In der Betriebsprüfung wird der Gewinn der D-AG für das Jahr 2010 um 50.000 EUR erhöht. Zu Recht?

**Abwandlung:** Wäre die Frage anders zu beurteilen, wenn das Darlehen deshalb zinslos ausgereicht wurde, um eine bereits bestehende Krisensituation der FabricCo nicht weiter zu vertiefen?

**Lösungsvorschlag**<sup>13</sup>: Rechtsgrundlage für eine entsprechende Korrektur könnte vorliegen § 1 AStG sein. Danach gilt, dass eine Minderung deutscher Einkünfte, die daraus resultiert, dass zwischen nahestehenden Personen vom Fremdvergleichsgrundsatz abweichende Konditionen vereinbart worden sind, für deutsch-steuerliche Zwecke nicht anerkannt wird. Im Beispielsfall heißt dies, dass der fremdübliche Zins von 5%, also ein Betrag von 50.000 EUR, einkünfteer-

<sup>12</sup> BFH v. 21.10.2009, I R 114/08, BStBl. II 2010, 774 zu dieser Entscheidung vgl. *Buciek*, FR 2010, 397; *Gebhardt*, IWB 2010, 473; *Gosch*, BFH/PR 2010, 113; *Jungbluth*, EWiR 2010, 271; *Lieber*, IStR 2010, 142; *Prinz*, FR 2010, 378; *Sydow*, IStR 2010, 174.

<sup>13</sup> Vgl. ausführlich zu einem ähnlichen Fall bereits *Schönfeld*, IStR 2011, 219.



höhend bei der D-AG berücksichtigt wird. Da § 1 AStG ebenso wie die §§ 7-14 AStG nur bei grenzüberschreitenden Leistungsbeziehungen eingreift, war man sich im Schrifttum lange einig, dass es sich bei dieser Vorschrift um eine ungerechtfertigte Beschränkung der EU-Grundfreiheiten handelt.<sup>14</sup>

Der EuGH hat jedoch in der Rechtssache „Société de Gestion Industrielle SA“ für eine vergleichbare belgische Regelung zum Ausdruck gebracht, dass eine Abweichung von Fremdvergleichsgrundsatz ein Indiz dafür sein kann, dass es sich bei der gewählten Gestaltung um eine künstliche Konstruktion handelt.<sup>15</sup> Daher ist es dem Gesetzgeber grundsätzlich möglich, bei Abweichungen vom Fremdvergleichsgrundsatz typisierend einen entsprechenden Gestaltungsmissbrauch mit der Folge anzunehmen, die gewünschten steuerlichen Folgen für deutschsteuerliche Zwecke nicht anzuerkennen. Allerdings gilt auch hier, dass der Steuerpflichtige den typisierten Missbrauchsvorwurf widerlegen können muss.<sup>16</sup>

Für § 1 Abs. 1 AStG wird jedoch mit guten Argumenten bezweifelt, ob diese Vorschrift den vorstehenden Rechtfertigungsmaßstäben genügt, weil diese keine ausdrückliche Regelung für den Gegenbeweis enthält.<sup>17</sup> Zu diesem Ergebnis kann man selbst dann gelangen, wenn die Finanzverwaltung durch BMF-Schreiben einen (ungeschriebenen) Gegenbeweis zuließe. Denn die von einer nationalen Vorschrift ausgehende Beschränkung kann nur durch eine verbindliche Regelung geheilt werden.<sup>18</sup> Dazu gehören aber weder Billigkeitsmaßnahmen noch Verwaltungserlasse. Der BFH hält allerdings eine die EU-rechtlichen Vorgaben herstellende, geltungserhaltende Erweiterung einer nationalen Vorschrift für zulässig.<sup>19</sup> Dem dürfte aber – an-

<sup>14</sup> Ganz herrschende Auffassung, vgl. hierzu zB grundlegend *Glahe*, IStR 2010, 870, mit zahlreichen weiteren Nachweisen; hiergegen zB *Naumann/Sydow/Mitschke*, IStR 2009, 665.

<sup>15</sup> EuGH v. 21.1.2010, C-311/08, *Société de Gestion Industrielle SA*, Slg. 2010, I-8; dazu *Andresen*, IStR 2010, 289; *Becker/Sydow*, IStR 2010, 195; *Bron*, EWS 2010, 80; *Englisch*, IStR 2010, 139; *Glahe*, IStR 2010, 870; *Scheipers/Linn*, IStR 2010, 469; *Thömmes*, IWB 2010, 107; so bereits auch EuGH v. 13.3.2007, C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Slg. 2007, I-2107. Tz. 81 ff.; dazu zB *Englisch*, SWI 2007, 398, 406; *Schön*, JbFStR 2009/2010, 43, 80 f.; *Schönfeld*, IStR 2007, 260.

<sup>16</sup> EuGH v. 21.1.2010, C-311/08, *Société de Gestion Industrielle SA*, Slg. 2010, I-8.

<sup>17</sup> So zB *Bron*, EWS 2010, 80, 82; *Glahe*, IStR 2010, 870, 876; *Stadler/Bindl*, DB 2010, 862, 867; *Thömmes*, IWB Fach 11a, 107, 112; *ders.*, JbFStR 2010/2011, 79, 88; aA *Becker/Sydow*, IStR 2010, 195, 198.

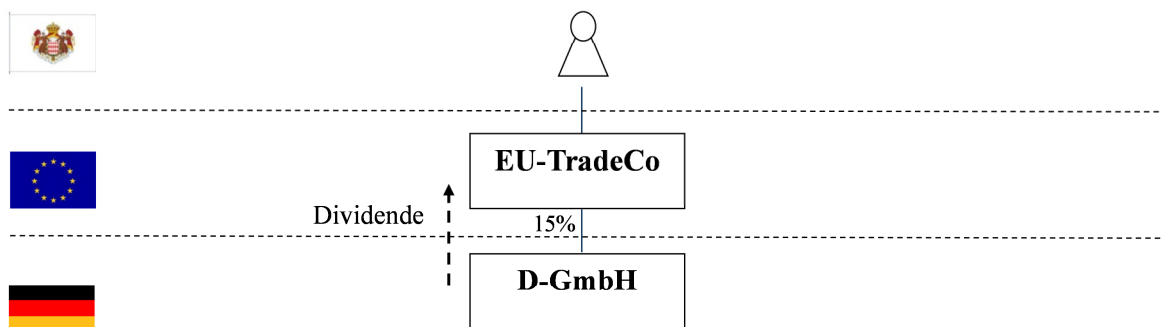
<sup>18</sup> Vgl. EuGH v. 8.5.1990, 175/88, *Biehl*, Slg. 1990, I-1779, Rz. 18; bestätigt in EuGH v. 26.10.1995, C-151/94, *Kommission vs. Luxemburg*, Slg. 1995, I-3685, Rz. 18; v. 14.02.1995, C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995, I-225, Rz. 56 f.

<sup>19</sup> So für den EU-rechtlich gebotenen Gegenbeweis einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit im Rahmen von §§ 7-14 iVm § 20 AStG: BFH v. 21.10.2009, I R 114/08, BStBl. II 2010, 774; für die EU-rechtlich geboten-

ders als in den vom BFH entschiedenen Fällen – im Rahmen von § 1 AStG entgegenstehen, dass der Gesetzgeber bislang (bewusst) nichts unternommen hat, um einen EU-rechtskonformen Zustand herzustellen. In einem solchen Fall sollte der Weg zu einer geltungserhaltenden Auslegung versperrt sein, um ein legislatives Unterlassen nicht auch noch zu belohnen.

Folgt man dennoch der Auffassung des BFH, dann müsste vorliegend die D-AG einen wirtschaftlichen Grund für die Zinslosigkeit des Darlehens an die FabricCo vorbringen können. Im Ausgangsfall hat die D-AG aber nichts dazu vorgetragen, warum sie der FabricCo ein unverzinsliches Darlehen gewährt hat. Die bloße Unterstützung für eine neue Produktlinie dürfte nicht ausreichen. Anders dürfte es dem gegenüber bei der Abwandlung liegen. Das Darlehen in der Krise wird typischerweise als tauglicher Rechtfertigungsgrund dafür angesehen, die Rechtsfolgen des § 1 AStG abzuwenden.<sup>20</sup>

#### 4. Fall 4: „Die überflüssige Kapitalertragsteuer“



**Sachverhalt:** Der in Monaco lebende Edelmetallhändler John Gold hält insgesamt 15% der Anteile an der deutschen D-GmbH. Da er die deutsche Abgeltungsteuer für vollkommen überflüssig hält, hat er die Anteile über seine in der EU ansässige EU-TradeCo erworben, die mit Edelmetallen handelt und über ein Büro sowie einen Mitarbeiter verfügt. In 2010 schüttet die D-GmbH eine Dividende iHv 10 Mio. EUR aus, wovon 25% KapESt zzgl. SolZ einbehalten

tene Stundung der Wegzugsteuer im Rahmen von § 6 AStG aF: BFH v. 23.9.2008, I B 92/08, BStBl. II 2009, 524.

<sup>20</sup> Vgl. zB Thömmes, JbFStR 2010/2011, 79 ff.

und abgeführt werden. Aus dem Handel mit Edelmetallen erzielt die EU-TradeCo in 2010 einen Umsatz von 700 Tsd. EUR. Das Bundeszentralamt für Steuern verweigert die Erstattung der Kapitalertragsteuer, weil dem das 10%-Erfordernis aktiver Bruttoerträge gemäß § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG entgegenstünde. John Gold meint, das verstoße jedenfalls gegen EU-Recht. Zu Recht?

**Lösungsvorschlag:** Bei § 50d Abs. 3 EStG in der bis zum 31.12.2011 anzuwendenden Fassung handelt es sich im Grunde um die Komplementärvorschrift zu den §§ 7-14 AStG im Inbound-Fall. Geht es bei der Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7-14 AStG darum, eine ungerechtfertigte Verlagerung von Steuersubstrat ins Ausland im Outbound-Fall zu verhindern, versucht § 50d Abs. 3 EStG das durch ein treaty- und directive-shopping gefährdete deutsche Quellenbesteuerungsrecht im Inbound-Fall zu sichern.

Im Beispielsfall wird die Möglichkeit des directive-shoppings dadurch bewirkt, dass die in Monaco ansässige natürliche Person für deutsche Dividenden eine EU-Gesellschaft zwischenschaltet. Denn während bei unmittelbarem Bezug der deutschen Dividenden keine Möglichkeit besteht, eine Entlastung von Kapitalertragsteuer nach einem DBA oder nach der Mutter-Tochter-Richtlinie in Anspruch zu nehmen, kommt die zwischengeschaltete EU-Gesellschaft für Ausschüttungen der D-GmbH sehr wohl in den Genuss der Mutter-Tochter-Richtlinie, dh eine Kapitalertragsteuerherabsetzung auf null. Allerdings verlangte § 50d Abs. 3 EStG aF dafür im Rahmen des Freistellungs- bzw. Erstattungsverfahrens vor dem Bundeszentralamt für Steuern, dass die folgenden drei Voraussetzungen dargelegt und nachgewiesen werden: Zunächst dürfen für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaften wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe nicht fehlen (§ 50 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG aF). Ferner muss die ausländische Gesellschaft mehr als 10% ihrer gesamten Bruttoerträge des betreffenden Wirtschaftsjahres aus eigener Wirtschaftstätigkeit erzielen (§ 50 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG aF) und die ausländische Gesellschaft muss mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen (§ 50 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 EStG aF). Im Beispielsfall könnte es bereits am Vorliegen wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher Gründe für die Einschaltung der EU-TradeCo fehlen. Letztlich scheitert aber die Erstattung der Kapitalertragsteuer daran, dass die EU-TradeCo nicht mehr als 10% ihrer gesamten Bruttoerträge des betreffenden Wirtschaftsjahres aus eigener Wirtschaftstätigkeit er-

zielt. Denn Dividenden von nicht strategisch geleiteten Kapitalgesellschaften (aktive Beteiligungsverwaltung) sollen nicht zu dem aktiven Bruttoerträgen gehören.<sup>21</sup> Zudem erzielt die EU-TradeCo in 2010 aus dem Handel mit Edelmetallen lediglich einen Umsatz von 700.000 €. Hätte sie mehr als 1 Mio. EUR erzielt, dann wären die Voraussetzungen von § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG aF wohl erfüllt gewesen.

Genau an dieser 10%-Typisierung störte sich die EU-Kommission. In dem eingeleiteten Vertragsverletzungsverfahren gegen die Bundesrepublik<sup>22</sup> machte sie geltend, bei diesem Erfordernis handele es sich um eine Typisierung, für die dem Steuerpflichtigen nicht die Möglichkeit des Gegenbeweises offen steht. Dies hat den Gesetzgeber des BeitrRLUmsG<sup>23</sup> in Abstimmung mit der EU-Kommission dazu bewogen, insbesondere die 10%-Typisierung in § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG aF vollständig zu streichen.<sup>24</sup>

Im Beispielsfall ist die Neufassung des § 50d Abs. 3 EStG allerdings noch nicht anwendbar, da diese erst für Ausschüttungen ab dem 1.1.2011 greift. Daher kann dahin gestellt bleiben, ob vorliegend eine Kapitalertragsteuerherabsetzung nach der Neufassung in Betracht kommt. John Gold muss lediglich nachweisen, dass es sich bei der EU-TradeCo um keine künstliche Konstruktion handelt, die bar jeder wirtschaftlichen Realität ist. Dieser Nachweis wird ihm sehr einfach gelingen, wenn er nachweisen kann, dass die D-GmbH in einer wirtschaftlichen Beziehung zur EU-TradeCo steht. Andernfalls könnte es aufgrund des geringen Beteiligungsumfanges schwierig werden.

Hinzuweisen ist allerdings darauf, dass selbst dann, wenn keine Kapitalertragsteuerherabsetzung nach § 50d Abs. 1 oder 2 EStG in Betracht kommt, die EU-TradeCo möglicherweise eine Veranlagung in Deutschland unter Anwendung von § 8b Abs. 1 KStG begehren kann. Denn hätte John Gold anstelle einer EU-Gesellschaft eine deutsche Kapitalgesellschaft zwischenge-

---

<sup>21</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 30.1.2006, BStBl. I 2006, 166; zur Tätigkeit einer geschäftsleitenden Holding vgl. auch bereits RFH v. 9.5.1939, I 413/38, RStBl. 1939, 1059; ferner zB BFH v. 17.9.2003, I R 95, 98/01, BFH/NV 2004, 808.

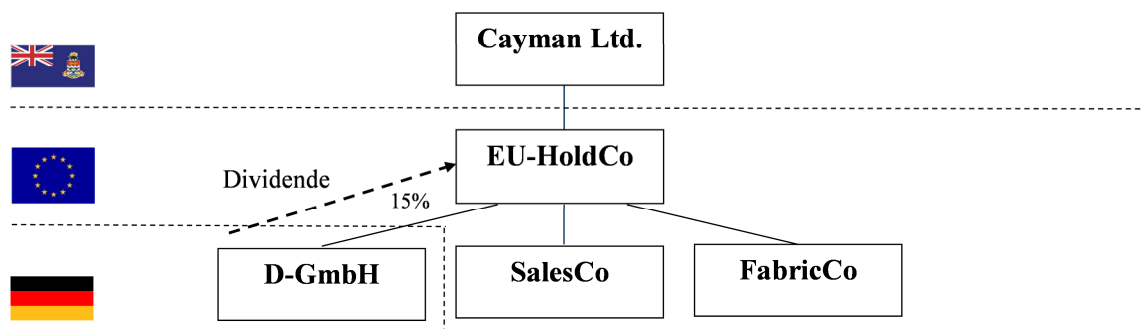
<sup>22</sup> 2007/4435.

<sup>23</sup> Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (BeitrRLUmsG) vom 7.12.2011, BStBl. I 2011, 2592.

<sup>24</sup> Zu weiteren Einzelheiten der Neufassung vgl. sogleich Fall 5, sowie *Kraft/Gebhardt*, DB 2012, 80; *Marez/Guter*, IWB 2011, 923; *Dorfmueller/Fischer*, IStR 2011, 857; *Lüdicke*, IStR 2012 (im Druck).

schaltet, dann wäre eine solche Veranlagung unzweifelhaft möglich. Der EuGH hat daher auch nur folgerichtig entschieden, dass in dieser Ungleichbehandlung eine Beschränkung der Grundfreiheiten liegt.<sup>25</sup> Selbst ein EU-rechtskonform ausgestatteter § 50d Abs. 3 EStG dürfte dabei einer Kapitalertragsteuererstattung im Rahmen einer Veranlagung nicht entgegenstehen. Denn als Rechtsfolge verweigert § 50d Abs. 3 EStG lediglich eine materielle Kapitalertragsteuerherabsetzung nach einem DBA oder der Mutter-Tochter-Richtlinie, nicht aber eine solche nach innerstaatlichem Steuerrecht.

## 5. Fall 5: „Immer diese Gesetzesänderungen“



**Sachverhalt:** Die in der EU ansässige EU-HoldCo gehört zu einem international agierenden Konzern. Die Anteile an der EU-HoldCo werden aus Gründen des ausländischen Steuerrechts von einer auf den Cayman Islands ansässigen Ltd. gehalten. In der EU-HoldCo wird das gesamte Europa-Engagement der Gruppe gebündelt. Neben Anteilen an EU-Produktions- und Vertriebsgesellschaften hält die EU-HoldCo auch eine Beteiligung von 15% an einem deutschen Wettbewerber. Anders als bei den übrigen Beteiligungen kann die EU-HoldCo aufgrund der geringen Beteiligungsquote ihren Willen nicht aktiv gegenüber der D-GmbH durchsetzen. Aufgrund der Änderung des § 50d Abs. 3 EStG durch das BeitrRLUmsG will das Bundeszentralamt für Steuern die bestehende Freistellungsbescheinigung für Dividenden der D-GmbH zum 1.1.2011 widerrufen. Zu Recht?

<sup>25</sup> EuGH v. 20.10.2011, C-284/09, Kommission/Deutschland, IStR 2011, 840, mit Anmerkung *Linn*.

**Lösungsvorschlag:** Die Regelung des § 50d Abs. 3 EStG in der Fassung des BeitrRLUmsG hat nun mehr folgenden Wortlaut (Änderungen kursiv hervorgehoben):

(3) <sup>1</sup>Eine ausländische Gesellschaft hat keinen Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung nach Absatz 1 oder Absatz 2, soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten, und *die von der ausländischen Gesellschaft im betreffenden Wirtschaftsjahr erzielten Bruttoerträge nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen, sowie*

1. für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen oder
2. ~~die ausländische Gesellschaft nicht mehr als 10 Prozent ihrer gesamten Bruttoerträge des betreffenden Wirtschaftsjahres aus eigener Wirtschaftstätigkeit erzielt oder~~
2. die ausländische Gesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.“

Entscheidend ist danach künftig (stark vereinfacht), dass für jede Einkunftsquelle der ausländischen Gesellschaft, für die eine Kapitalertragsteuerherabsetzung begehrt wird, der Nachweis einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit geführt werden muss. Im Beispielsfall muss die EU-HoldCo daher nachweisen, dass die Dividenden aus der D-GmbH auf einer eigenen Wirtschaftstätigkeit beruhen. Die Finanzverwaltung wird dies vermutlich verneinen. Denn in dem zu § 50d Abs. 3 EStG nF ergangenen BMF-Schreiben werden nur Dividenden aus sog. geleiteten Gesellschaften als aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammend anerkannt.<sup>26</sup> Letzteren Nachweis kann die EU-HoldCo vorliegend nicht führen, da sie lediglich über 15% der Anteile an der D GmbH verfügt. Von einer Leitung der Gesellschaft kann also in Ermangelung einer entsprechenden Beteiligungsquote keine Rede sein.

Ob diese Schlussfolgerung allerdings auch EU-rechtlichen Anforderungen standhält, erscheint durchaus zweifelhaft.<sup>27</sup> Denn nach dem europäischen Missbrauchsverständnis geht es nur um die Ausschaltung rein künstlicher Konstruktionen, die bar jeder wirtschaftlichen Realität sind. Davon dürfte aber keine Rede sein, wenn ein ausländischer Konzern sein gesamtes europäisches Engagement in einer EU-Holding bündelt.

<sup>26</sup> BMF-Schreiben v. 24.1.2012, nn.

<sup>27</sup> Vgl. dazu auch *Kraft/Gebhardt*, DB 2012, 80; *Maerz/Guter*, IWB 2011, 923; *Dorfmueller/Fischer*, IStR 2011, 857; *Lüdicke*, IStR 2012 (im Druck).

Im Übrigen gilt auch hier, dass die EU-HoldCo für Dividenden aus der deutschen D-GmbH eine Veranlagung unter Anwendung von § 8b Abs. 1 KStG verlangen kann (s. Fall 4). Aufgrund der fünfprozentigen „Wegelagerergebühr“ des § 8b Abs. 5 KStG ist diese Option allerdings schlechter als eine vollständige Kapitalertragsteuerherabsetzung nach § 50d EStG.

## **B. Steuervergünstigungen und EU-Recht**

### **I. Allgemeines**

Die Idee der Europäischen Verträge besteht u.a. darin, einen einheitlichen Binnenmarkt zu schaffen, in welchem die ungehinderte Allokation von Gütern und Produktionsfaktoren gewährleistet ist. Den Grundfreiheiten kommt dabei die Funktion zu, protektionistische Maßnahmen einzelner Mitgliedstaaten zu verhindern. Derartige Maßnahmen ergreifen die Mitgliedstaaten typischerweise dadurch, dass der Marktzutritt für ausländische Marktteilnehmer erschwert wird, nämlich indem die ausländischen Marktteilnehmer gegenüber den inländischen Marktteilnehmern schlechter behandelt werden. Die Grundfreiheiten verbieten derartige beschränkenden und diskriminierenden Maßnahmen.

Allerdings kann der Marktzutritt nicht nur dadurch erschwert werden, dass ausländische Marktteilnehmer gegenüber inländischen Marktteilnehmern schlechter behandelt werden. Eine solche Marktzutrittsschranke kann auch dadurch errichtet werden, dass die inländischen Marktteilnehmer durch die Gewährung staatlicher Vorteile besser behandelt werden. Diese Verfälschung der Wettbewerbssituation versucht insbesondere das Verbot des Art. 107 AEUV zu verhindern. Danach sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen. Daher werden auch steuerliche Vergünstigungen bereits seit Beginn der sechziger Jahre des letzten Jahrhunderts von Kommission und Gemeinschaftsgerichtsbarkeit in ständiger Praxis als verbotene Beihilfen qualifiziert.<sup>28</sup> Die entscheidende Frage ist dabei in aller Regel nur die, ob die betreffende steuerliche

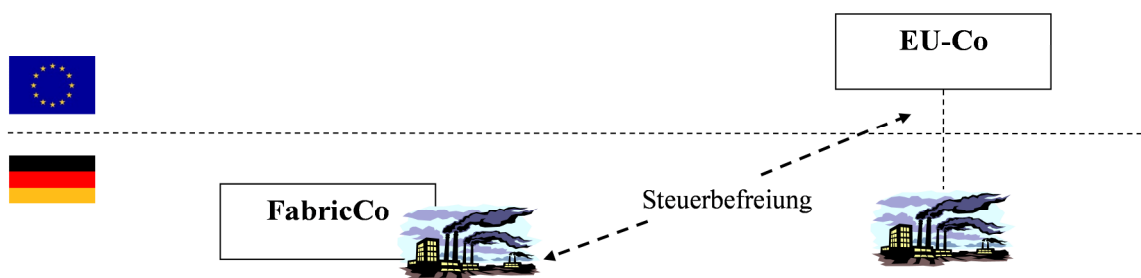
---

<sup>28</sup> Grundlegend EuGH vom 23.02.1961, Rs. 30/59 (*De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg*), EuGHE 1961, S. 5 ff.; auf die langjährige Praxis der Qualifizierung von Steuervergünstigungen als verbotene Bei-

Regelung das Kriterium der „Selektivität“ erfüllt, was auch dann ausgeschlossen sein soll, wenn die Regelung durch die Natur und den inneren Aufbau des Systems gerechtfertigt ist.<sup>29</sup>

## II. Fallmaterial

### 1. Fall 6: „Die schwächelnden Automobilbauer“



**Sachverhalt:** In der Finanz- und Wirtschaftskrise des Jahres 2009 leiden u.a. auch die deutschen Automobilhersteller und -zulieferer. Aufgrund der Wichtigkeit der Automobilindustrie für den deutschen Arbeitsmarkt plant die Bundesregierung einen Gesetzesentwurf, wonach rückwirkend zum 1.1.2007 deutsche Unternehmen dieses Sektors bis zum 31.12.2011 von sämtlichen Ertragsteuern befreit werden; bereits gezahlte Steuern sollen erstattet werden. Von der Regelung sollen nicht nur unbeschränkt Steuerpflichtige, sondern auch in der EU ansässige beschränkt Steuerpflichtige erfasst werden, die eine deutsche Betriebsstätte im entsprechenden Sektor unterhalten. Der Gesetzesentwurf wird der EU-Kommission nach Art. 108 Abs. 3 AEUV übersandt, die nach Einleitung des Prüfverfahrens zu dem Ergebnis gelangt, dass es sich dabei um eine unzulässige Beihilfe handele. Die Bundesregierung überlegt, hiergegen vor dem EuGH zu klagen. Mit Erfolg?

---

hilfen wird zB hingewiesen von *Schön*, Steuerliche Beihilfen, in: Koenig/Roth/Schön (Hrsg.), Aktuelle Fragen des EG-Beihilfenrechts, 2001, S. 106; aus dem Schrifttum vgl. zum Ganzen jüngst *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, 2011.

<sup>29</sup> EuGH v. 2.7.1974, Rs. 173/73, Italien/Kommission, Slg. 1974, 709, Tz. 33; v. 17.6.1999, C-75/97, Belgien/Kommission, Slg. 1999, I-3671, Rz. 33; v. 15.12.2005, C-148/04, Unicredito Italiano, Slg. 2005, I-11137, Tz. 51; v. 6.9.2006, C-88/03, Portugal/Kommission, Slg. 2006, I-7145, Tz. 52.



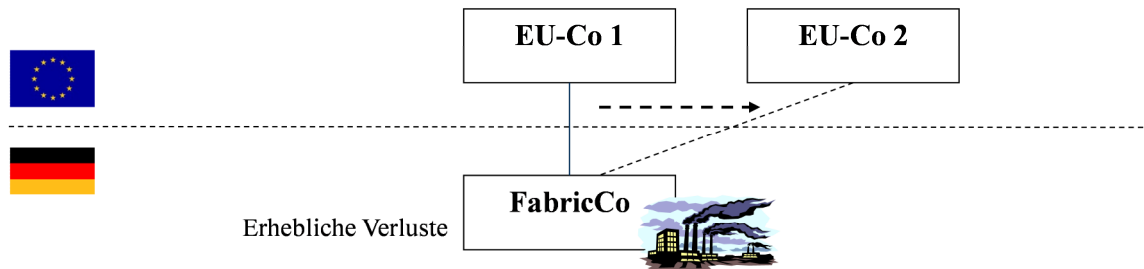
**Lösungsvorschlag:** Eine Voraussetzung für eine staatliche Beihilfe ist die, dass die Maßnahme aus staatlichen Mitteln finanziert wird. Daran kann vorliegend kein Zweifel bestehen, da der Steuerverzicht ausschließlich staatliche Mittel berührt. Eine weitere (und meist umstrittene) Voraussetzung einer Beihilfe ist das Vorliegen eines sog. selektiven Vorteils. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH umfasst der Begriff der Beihilfe nicht nur positive Leistungen, sondern auch Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hätte.<sup>30</sup> Auch an der Selektivität kann danach kein Zweifel bestehen, weil vorliegend lediglich Unternehmen aus der Automobilindustrie in den Genuss der Steuerbefreiung gelangen. Die übrigen Marktteilnehmer müssen weiterhin Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer zahlen. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist die Voraussetzung der Selektivität jedoch bei einer Maßnahme nicht gegeben, die zwar einen Vorteil für den Begünstigten darstellt, aber durch die Natur und den inneren Aufbau des Systems gerechtfertigt ist.<sup>31</sup> Diese Rechtfertigung dürfte kaum eingreifen, da der Steuerverzicht zugunsten eines bestimmten industriellen Sektors niemals aufgrund der Natur bzw. des inneren Aufbaus des Steuersystems gerechtfertigt sein kann. Der Steuerverzicht ist im Übrigen auch dazu geeignet, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen oder den Wettbewerb zu verfälschen. Eine Klage der Bundesregierung vor dem EuGH hätte damit wohl eher keinen Erfolg.

---

<sup>30</sup> EuGH v. 22.06.2006, Belgien/Kommission, C-182/03 und C-217/03, Slg. 2006, I-5479, Tz. 86 f.

<sup>31</sup> EuGH v. 2.7.1974, Rs. 173/73, Italien/Kommission, Slg. 1974, 709, Tz. 33; v. 17.6.1999, C-75/97, Belgien/Kommission, Slg. 1999, I-3671, Rz. 33; v. 15.12.2005, C-148/04, Unicredito Italiano, Slg. 2005, I-11137, Tz. 51; v. 6.9.2006, C-88/03, Portugal/Kommission, Slg. 2006, I-7145, Tz. 52.

## 2. Fall 7: „Immer diese Verluste“



**Sachverhalt:** Weil eine Unterstützung der deutschen Industrie über (selektive) Steuerbefreiungen offensichtlich problematisch ist, beschließt die Bundesregierung, wenigstens die schlimmsten Folgen der Krise abzumildern. Daher soll der Untergang von Verlusten nach § 8c KStG jedenfalls dann nicht zum Tragen kommen, wenn der Beteiligungserwerb zum Zwecke der Sanierung des Geschäftsbetriebs der erworbenen Körperschaft erfolgt. In § 8c Abs. 1a KStG wird eine entsprechende Regelung aufgenommen. Ist die Regelung beihilfenrechtlich zulässig?

**Lösungsvorschlag:** Die Europäische Kommission hat durch Beschluss vom 26.01.2011<sup>32</sup> entschieden, dass es sich bei der sog. Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG um eine unzulässige Beihilfe handele.<sup>33</sup> Die Maßnahme werde aus staatlichen Mitteln finanziert, da die Anwendung von § 8c Abs. 1a KStG zu Steuermindereinnahmen führe. Deutschland habe den Steuerausfall im Rahmen des Beihilfenverfahrens immerhin mit ca. 900 Mio. EUR jährlich beziffert. Auch die Voraussetzung der Selektivität hat die Kommission bejaht. Es komme nämlich nur eine bestimmte Gruppe von Personen für die in Inanspruchnahme von § 8c Abs. 1a KStG in Betracht, nämlich solche, die sanierungsbedürftige Kapitalgesellschaften in der Krise erwerben. Eine Rechtfertigung aufgrund der Natur bzw. des inneren Aufbaus des Steuersystems ließ die Kommission nicht gelten.

<sup>32</sup> K (2011) 275 endgültig corr.

<sup>33</sup> Dazu aus dem Schrifttum instruktiv *Drüen*, DStR 2011, 289; ferner *Breuninger/Ernst*, GmbHR 2011, 673; *Dörr*, NWB 2011, 690; *Marquart*, IStR 2011, 445; *Musil*, DB 2011, Beilage zu Heft 9, 19; *Rädler*, DB 2011, Beilage zu Heft 9, 17.

Gegen die Entscheidung haben sowohl Deutschland als auch einige Steuerpflichtige<sup>34</sup> vor dem EuG (Gericht erster Instanz) geklagt.<sup>35</sup> Die Beteiligung der übrigen Steuerpflichtigen wird auch deshalb möglicherweise besondere Relevanz erlangen, weil dem Vernehmen nach diskutiert wird, ob die Erhebung der Klage durch Deutschland verfristet war. Insoweit darf man nicht nur in der Sache gespannt sein.

### C. Fazit

Zusammenfassend kann danach festgehalten werden, dass die Bekämpfung steuerlichen Missbrauchs grds. EU-rechtlich zulässig ist. Die Grundfreiheiten sollen nicht durch rein künstliche Konstruktionen zweckentfremdet werden können, um einer mitgliedstaatlichen Besteuerung zu entgehen. Die betroffenen Steuerpflichtigen müssen aber in jedem Fall die Möglichkeit haben, den ggf. auch typisierten Missbrauchsvorwurf zu widerlegen, und zwar indem nachgewiesen wird, dass die gewählte Gestaltung gerade keine künstliche Konstruktion darstellt, sondern über die notwendige wirtschaftliche Realität verfügt. Insoweit bieten die EU-Grundfreiheiten einen besseren Schutz vor überschießenden Typisierungsregeln als die deutschen Grundrechte, was aufgrund der Parallelen insbesondere im Bereich des Verhältnismäßigkeitsgebotes nicht so recht nachvollziehbar ist. Die bisherigen Versuche des Gesetzgebers, diese EU-rechtlichen Vorgaben umzusetzen (zB in § 8 Abs. 2 AStG oder in § 50d Abs. 3 EStG nF) erscheinen im Ergebnis nicht ausreichend, teilweise wird der Versuch auch erst gar nicht unternommen (zB in § 1 AStG).

---

<sup>34</sup> Vgl. *de Werth*, DB 2011, 2070.

<sup>35</sup> Az.: T-205/11.